

米国財務省・IRS による暫定規則の利用と告知コメント手続の回避

—租税法領域におけるパブリック・コメント制度の活用—

泉 絢 也

はじめに

第1章 APA の規則制定手続等

第2章 米国財務省規則と規則制定手続

第3章 暫定規則の概要とその有用性等

結びに代えて

はじめに

筆者は、前稿において、租税法領域におけるパブリック・コメント制度⁽²⁾（行政手続法第6章を中心に定められている行政機関が命令等⁽³⁾を定めるに当たって実施すべき意見公募手続制度）の意義と展望について若干の考察を試みた。その際、「納付すべき金銭について定める法律の制定又は改正により必要となる当該金銭の額の算定の基礎となるべき金額及び率並びに算定方法についての命令等その他当該法律の施行に関し必要な事項を定める命令等を定めようとするとき」は行政手続法39条1項の規定による意見公募手続の適用が除外されるところ（行手39④二）、租税に関する施行令・施行規則は租税法の改正に伴って改正されることが通例であるから、実際にはその大部分が意見公募手続を要求されないこととなることを指摘した⁽⁴⁾。

そして、かかる行政手続法39条4項2号の趣旨は、租税や社会保険料など納付すべき金銭に関する命令等については、元々の法律が国会で十分に議論されたものであり、命令等制定機関の裁量の余地も狭く、法律で規定でき

ない部分を迅速かつ正確に命令等によって定める必要があるという点にあるところ、同号により租税に関する命令等を意見公募手続の適用除外とすることは、手続的迅速性や裁量の狭小性という観点からは一応の合理性があるものの、法律で規定できない部分を命令等で正確に定めるという同号の趣旨に必ずしもそぐわないものであるし、①行政運営における公正の確保及び透明性の向上、②命令等制定機関の判断の適正の確保、③命令等制定機関の判断の過程への国民の適切な参加及び④政策情報の積極的な提供というパブリック・コメント制度の目的との適合性のみならず、命令等制定過程における租税行政庁の恣意性の排除と制定された命令等に関する納税者の予測可能性の確保を要請する租税法律主義の観点からは問題視し得ることを指摘した。⁽⁵⁾

かような議論の先には、租税に関する命令等の内容が租税法律主義の原則に適合することを担保すべく、租税法律の改正に伴って定められる命令等でありさえすれば一律に意見公募手続の適用対象外とする現行制度を改めて、意見公募手続の対象を拡大すべきであるという見解が待ち受けている。他方、毎年のように、しかもタイトなスケジュールの中で税制改正がなされていることを看過することはできず、税制改正に伴い制定する命令等の制定手続については迅速性・簡便性が求められるという現実にも配慮せねばなるまい。そうすると、かように一見矛盾し合うような各種の要請（とりわけ、手続的・実体的適正性の要請と手続的迅速性・簡便性の要請）を止揚する形で現行のパブリック・コメント制度の再設計を検討する必要があるように思われる。

ところで、わが国パブリック・コメント制度が範とした制度を有する米国の状況をみると、米国財務省ないし内国歳入庁（Internal Revenue Service: IRS）（以下、両者を併せて「米国財務省等」という。）は、新たな租税法規が制定され、これに関連する規則を発行する又は租税回避に対抗するための規則を迅速に発行する必要がある場合等には、規則発行時に通常要求される事前の告知コメント手続（わが国でいう意見公募手続）を経ずに、法的効力を有する（と米国財務省等が主張する）規則、すなわち暫定規則を利用する

ことが珍しくない。米国においては、法定の告知コメント手続を遵守せずに制定された規則は裁判所によって違法ないし無効とされ得るにもかかわらず、暫定規則が、同手続を経ずに迅速かつ簡便な方法で発行され、しかもその有効性を認められて裁判所や納税者をも法的に拘束すると考えられている（この意味で暫定規則は法的安定性及び予測可能性にも資すると考えられる）点は興味深い。本稿ではかような暫定規則について概観し、これを巡る議論について考察を行うこととする。

第1章 APAの規則制定手続等

1 APAの規則制定手続の種類等

連邦行政手続法（Administrative Procedure Act: APA）は、行政機関が、「規則⁽⁶⁾（rules）」を制定する場合には、原則として、連邦公示録に掲載することによって規則案を一般に告知しなければならない旨を定めている（APA § 553(b)）。当該告知には、規則を提案する法律上の権限、主題や関係する争点に関する説明等を含めなければならない（APA § 553(b)）。告知後において、行政機関は、利害関係者に対し、口頭による説明の機会を付して又は付さずに、書面によるデータ、見解又は主張の提出を通じて、規則制定に参加する機会を与えなければならない（ただし、後述する正式規則制定手続が適用される場合を除く。）。また、行政機関は、提出された関連事項を考慮した後、採用される規則に、当該規則の根拠と趣旨についての簡潔な説明を組み込まなければならない（APA § 553(c)）。さらに、行政機関は、利害関係者に対し、規則の発行、修正、取消を申し立てる権利を与えなければならない（APA § 553(e)）。なお、規則は、原則として、少なくとも発効日前30日以内に公布されなければならない（APA § 553(d)）。かかる手続は、略式規則制定（informal rulemaking）手続又は告知コメント（notice-and-comment）による規則制定手続とよばれる。

他方、制定法が聴聞の機会を経た後に記録に基づいて規則を制定することを定めている場合には、APA § 556及び § 557の規定が適用され、かかる定

めに基づいて規則が制定される (APA §553(c))。これは、正式規則制定 (formal rulemaking) 手続とよばれ、裁判所の事実審理手続に類似し、多くの時間と費用を要するものである。⁽⁷⁾

2 規則制定手続の適用除外規定

行政機関が規則を制定するに当たり、所定の規則制定手続を遵守していない、あるいは恣意的・専断的、裁量の濫用、その他法に従っていない等の場合には、かかる行政規則は、裁判所によって違法ないし無効とされ得る (APA §706)。したがって、行政機関は、手間を惜みせずに規則制定手続を実施しなければならないが、①合衆国の軍事又は外交作用に関する規則を制定する場合、②行政機関の内部管理、人事、公有財産、貸付金、交付金、給付金又は契約に関する規則を制定する場合、③解釈的規則、一般的政策声明又は行政組織・手続・施行に関する規則を制定する場合及び④正当な理由により、告知手続は実行不可能、不必要又は公益に反すると判断する場合 (かつ、発行される規則の中にかかる判断及びその正当理由に関する簡潔な声明を組み込む場合) には規則制定手続を経ずに規則を制定することができる (APA §553(a), (b))。より正確に言えば、③及び④については告知手続 (及びその後のコメント手続) の適用が除外され (APA §553(b), (c))、発効日前 30 日以内の規則公布を求める APA §553(d) 及び利害関係者に対して規則の発行、修正又は廃止に関する請願権を与えなければならないとする APA §553(e) の規定の適用は除外されない。⁽⁸⁾

3 立法的規則と非立法的規則⁽⁹⁾

立法的規則とは、行政機関が議会から委任された準立法的な権限に基づいて発行する規則であり、法的効力及び法的効果を有し、米国市民と政府を拘束する効果を具備するものである。この拘束的效果こそが立法的規則の最たる特徴であり、立法的規則の性質と目的は市民の法的権利を決定的に変更することにある。これに対し、非立法的規則とは、立法的規則のような拘束的

効果がない規則をいい、例えば前述の解釈的規則がこれに含まれる。解釈的規則は、市民の法的権利に変動をもたらすことを予定するものではなく、現行法が求めるところについての行政機関の見解を述べるにすぎない点で立法的規則とは異なる。

第2章 米国連邦税に関する規則と規則制定手続

米国財務省等が米国連邦税に関して発行する規則（regulation）の種類は、一般に、次の3つに区分される⁽¹⁰⁾。

① 一般的授權規則（general authority regulations）

財務長官は、原則として、内国歳入に関連する法律の改正により必要とされる全ての規則を含む、内国歳入法典（Internal Revenue Code: I.R.C）の施行に必要な全ての規則を定めるものとされている（I.R.C §7805(a)）。かように議会からの一般的・包括的な授權に基づいて発行される規則を一般的授權規則という。

② 個別的授權規則（specific authority regulations）

個別的授權規則は、議会から財務長官に対する個別的な授權に基づいて発行される規則であり、内国歳入法典の個々の規定に盛り込まれるものである。例えば、I.R.C §1502は、関連企業グループの連結納税に関して、財務長官は、納税義務を明確に反映する方法で申告等がなされるために必要であると認める規則及び租税回避を防止するために必要であると認める規則を定めるものとしている。

③ 手続的規則（procedural regulations）

手続的規則とは、IRSの内部管理や運営手続ルールとして定める規則である。

上記のうち、①及び②は米国財務省、③はIRSが規則発行主体であるが、実際には、財務省規則（Treasury regulations）§ 301. 7805-1(a)は、IRS長官は財務長官の承認を得て、内国歳入法典の施行に必要な全ての規則を定めるものとしており、また、財務省規則のドラフトは、IRSの首席法律顧問官

室（Office of Chief Counsel）がそのほとんどを起草しているようである。⁽¹¹⁾

なお、IRS は、公式の手引書において、大部分の財務省／IRS 規則は、法規の空白を埋めるものであるか、法規に既存の内容を定めたものにすぎないから、APA の目的上、解釈的規則に該当する旨説明している（Internal Revenue Manual §32. 1. 2. 3, § 32. 1. 5. 4. 7. 5. 1 and §32. 1. 1. 2. 6）。これは「一般的授權規則＝解釈的規則」という理解に基づくものである。租税法領域においては、これまで長い間、かように I.R.C §7805(a) の一般的授權規則と APA の告知コメント手続が要求されない解釈的規則とを同一視するとともに、個別的授權規則と同手続が要求される立法的規則とを同一視する説明が広く受け入れられてきた。⁽¹²⁾

第3章 暫定規則の概要とその有用性等

1 暫定規則の概要

財務省規則は APA の規律対象たる「規則」に該当するから、その発行に際し、原則として、告知コメント手続を実施しなければならないが、米国財務省は、税制改正や租税回避に対応するためなど迅速な規則制定が必要であると判断した場合には、同手続を経ずに、暫定規則（temporary regulations）という形式で財務省規則を発行している。⁽¹³⁾

I.R.C §7805(e) は、暫定規則について、その有効期限を 3 年とし、規則案と同時に発行しなければならないことを定めている。かかる規定に基づいて、米国財務省は、税制改正があった場合等には、ひとまず暫定規則を発行して、改正法の解釈又は執行に関する自らの見解を納税者に示しつつ、暫定規則発行と同時に規則案を告示して、かかる規則案について、最終規則として制定する前に通常の告知コメント手続に付すこととしている。

2 暫定規則の起源

米国財務省が暫定規則の形式で財務省規則の発行を始めたのは 1970 年代初めであり、⁽¹⁴⁾ 上記 I.R.C §7805(e) の規定が制定されたのは 1988 年であるから、

暫定規則は同規定が制定される前から発行されていたことになる。同規定の制定前の状況をみると、歴史的には、米国財務省は、まず初めに規則案を告知してコメントを公募し、提出されたコメントを考慮した後に、最終規則として財務省規則を発行してきた。しかしながら、かような事前の告知コメント手続を実施する慣行は1980年代に変化を迎える。すなわち、1980年代において、議会が複雑な法規を大量に制定し、必要な財務省規則の発行が追いつかなくなるといふ事態が発生した。他方、納税者は、米国財務省等が新しく制定された法規をどのように適用するかという点に関して、事前に説明がなされることを期待した。かような背景事情の下で、米国財務省等は、暫定規則の利用を開始したのである。⁽¹⁵⁾

3 暫定規則の法的効力と暫定規則に対して与えられる司法敬讓

米国財務省等からすれば、暫定規則は、手間のかかる告知コメント手続を回避できるとともに、発行後即座にその法的効力が認められるという極めて利便性の高いものであり、税制改正や租税回避等に対応した迅速かつ円滑な税務行政の執行に大きく貢献する使い勝手のよいものといえよう。

ここで、暫定規則により迅速かつ円滑な税務行政が執り行われるためには、暫定規則に対して、法的効力と司法敬讓の2点が保証されることが理想であると考ええる。すなわち、暫定規則は、法的効力を有し、裁判所や納税者をも法的に拘束するからこそ、迅速かつ円滑な税務行政の執行に大きく貢献するものと解される。また、例えば、解釈対象である法規について複数の解釈が成り立ち得る場合において、米国財務省等が法規に対する自身の解釈を暫定規則として具現化するとき、かかる米国財務省等の解釈（行政解釈）が裁判所の解釈に優位する（裁判所は、問題となる法規に対する自身の解釈を暫定規則に表された米国財務省等の解釈に置き代えることをしない）からこそ、換言すれば、暫定規則が裁判所によって敬讓（deference）（行政解釈が裁判所の解釈に優位することを示す概念）⁽¹⁶⁾を与えられるからこそ、暫定規則は迅速かつ円滑な税務行政の執行に資するものといえよう。

この点、暫定規則に対して最終規則と同様の法的効力を認めた裁判例⁽¹⁷⁾や暫定規則に対して与えられる司法敬讓は通常の財務省規則に対するものと異ならないことを認めた裁判例も存在する⁽¹⁸⁾。しかしながら、APA が、規則によって影響を受ける人々の権利を保護するために、規則発行前に告知コメント手続を実施することを要求していることを考慮すると、そもそも、APA との関係上、暫定規則の発行に際し告知コメント手続を経ないことがいかなる根拠により認められるのか検証しておく必要がある。

4 告知コメント手続を経ずに暫定規則を発行することが認められる根拠

暫定規則の有効性を裏付ける根拠、すなわち、APA との関係上、暫定規則の発行に際し告知コメント手続を経ないことが認められる根拠として、差し当たり次の4つを挙げることができる。まず、①暫定規則は、I.R.C § 7805(a)に基づいて発行される一般的授權規則であり、告知コメント手続の適用が除外される解釈的規則である（APA §553(b)(3)(A)）、② APA §553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」がある、というAPAの明文の規定を拠り所とする見解が考えられる。また、APAに明文の規定はないものの、③ I.R.C §7805(e)はAPAの告知コメント手続を経ずに規則を発行することを認めるものである、④暫定規則が事前の告知コメント手続を経ていないという瑕疵は事後の告知コメント手続の実施によって治癒される、といった見解が考えられる⁽¹⁹⁾。以下、これらの見解の妥当性について検討を行う。

① 暫定規則が解釈的規則に該当するという見解

かような見解については、財務省規則の有効性が争われた Mayo 判決⁽²⁰⁾に基づいた批判が可能である。上述のとおり、租税法領域においては、これまで長い間、個別的授權規則と告知コメント手続が要求される立法的規則（法的効力あり）とを同一視する一方、I.R.C §7805(a)に基づく一般的授權規則と告知コメント手続が要求されない解釈的規則（法的効力なし）とを同一視する説明が広く受け入れられてきたのであるが、Mayo 判決は、かような租税法領域における伝統的説明からは距離を置き、「我々は、『議会が一般的に法

的効力を伴う規則を制定する権限を行政機関に委任したこと及び敬讓を求める行政解釈がその権限に基づいて発行されたものであることが看取できるとき』、Chevron 判決でなされたような敬讓〔筆者注：①議会が、争点となっているまさにその問題を直接的に取り扱っており、かかる問題に対する議会意図が明白であるならば、その議会意図に沿った効果を認める（第一段階審査）が、② ①において議会意図が不明確であれば、行政解釈が制定法の許容し得る解釈である限り、その行政解釈に敬讓を与える（第二段階審査）というもの〕が適切であると判示した…この点に関する我々の審査は、議会による権限の委任が一般的なものであるか、個別的なものであるか、ということによっているのではない。」と判示した⁽²¹⁾。かかる判示を押し進めるならば、I.R.C §7805(a)に基づく一般的授權規則として発行される暫定規則は、法的効力を有する立法的規則に該当するから、その制定に当たっては告知コメント手続を経なければならないという結論に到達することが予想される。

かような理解に対しては、上記判示部分は、一般的授權規則が、法的効力を有する立法的規則として性格付けされるかどうかという点よりも、法的効力を有する行政規則として Chevron 敬讓の適用資格があるかどうかという点に関する判断を示したものであるという理解を前提として、それぞれの文脈における「法的効力」の意味は同一のものではないのではないかという反論が想定される。しかしながら、市民を法的に拘束するような規則を制定するという行政機関の立法作用を統制する必要性が問題となるからこそ、法的効力を有する行政規則は APA によって規律される立法的規則に分類され、他方、法的効力を有する行政規則は、議会から行政機関に対する立法権限の委任があり、かかる権限に基づいて行政機関が制定したものであるからこそ、かかる規則は裁判所によって Chevron 敬讓を与えられるもの⁽²²⁾と考える。一般的授權規則が、一方の目的上は法的効力を有するが、他方の目的上は法的効力を有しないとする特段の理由は見当たらない⁽²³⁾。したがって、それぞれの文脈における「法的効力」の意味は同一のものとして理解することが妥当であると思われる。

以上からすれば、Mayo 判決の下では、暫定規則は、議会からの一般的な授権に基づいて制定された解釈的規則であるから、告知コメント手続の適用が除外されるという主張はもはや採用し得ない⁽²⁴⁾と考える。

② APA §553(b)(3)(B) に規定する告知手続を経ない「正当な理由」があるという見解

かかる見解の妥当性の判断に当たっては、APA §553(b)(3)(B) に規定する「正当な理由」の意義を検討する必要がある。同規定は、行政機関が、「正当な理由」に基づいて告示及び公開の手続が「実行不可能」、「不必要」又は「公共の利益に反する」と認める場合には、規則制定に際し告知手続の実施を求める APA §553(b) の規定の適用はない旨定めている。連邦司法省作成の APA の公式解説書は、ここにいう「正当な理由」について、次のとおり個別性・具体性が求められる旨を示唆する説明振りとなっている⁽²⁵⁾。

「臨機応変な正しい職務遂行が阻害されると認めるような場合は、『実行不可能』と言い得るであろう。例えば、民間航空局が、事故調査の結果、航空の安全に関する規則を直ちに制定又は修正しなければならぬと知ったような場合においては、一般旅客の安全が危険に直面しているのであるから、告知及び公開規則制定手続の『実行が不可能』であると認めて、直ちにその規則を制定することができるであろう。『不必要』というのは、公衆が特に関係をもたない比較的軽微な規則の制定や修正の如きものを指す…。『公共の利益』に反する場合とは、予め告示を要求すると、かえって公共の利益が害される場合をいう。例えば、官庁が財政上の統制規則を制定しようとする場合において、その規則を予め告示すると、規則の意味するところがかえってそこなわれる結果になるような場合もあるのであるであろう。このような場合には、官庁は『公共の利益』に反するという理由で、告示及び公開規則制定手続を省略してしかるべきであろう。」

また、「正当な理由」の適用範囲について、Asimow は、立法史によって十分に裏付けされている多くの判決は、「正当な理由」を狭義に解釈しており、その該当性について個別の判断を行っている⁽²⁶⁾と指摘する。そして、Asimow

は、事前の告知手続の実施が APA §553(b)(3)(B) のいう「実行不可能」又は「公益に反する」というためには、行政機関は、制定法や司法決定によって課された差し迫った施行期限が存在する、規則を即座に施行しないならば制定法の目的達成が挫折しかねない又は深刻な公衆衛生上の問題が起り得るといった「正当な理由」に該当する緊迫した状況の存在を示さなければならず、単に、行政機関が、ガイダンスの提供又は執行の簡便化のために、即座に効力を発生する規則の適用を望むというだけでは「正当な理由」に該当しないと論じている。⁽²⁷⁾

以上からすれば、暫定規則については、APA §553(b)(3)(B) に規定する告知手続を経ない「正当な理由」が存在し、その発行に際し、同手続を経ないことが適法とされる可能性はあるものの、そのためには、同手続が「実行不可能」、「不必要」、あるいは同手続を経ると「公共の利益に反する」ことを個別的・具体的に主張しなければならないというそれなりに高いハードルを越える必要がありそうである。少なくとも、「暫定規則」＝「告知コメント手続を経ない正当な理由がある」と一律に片付けることはできず、「正当な理由」があるか否かについては、個々の事例に基づいた判断が求められるであらう。⁽²⁸⁾

③ I.R.C §7805(e) は APA の告知コメント手続を経ない暫定規則を発行することを認めるものであるという見解

かかる見解は、Home Concrete 事件において被告政府が主張したものである。同事件は、納税者が総所得に含めるべき所得を総所得から除外（過少申告）した場合に、その総額が申告書に記載された総所得の総額の25%を超えるときは、通常3年である時効期間（I.R.C §6501(a)）を6年に延長する旨規定する I.R.C §6501(e)(1)(A) に関して、IRS が、資産に係るベーススの過大申告に基づく総所得の過少申告は、同規定の適用がある「総所得からの除外」に該当するとして課税処分を行ったところ、納税者が、IRS のかかる見解は過去の先例（Colony 判決）⁽²⁹⁾によって否定されているなどとして、訴訟提起したものである。

この事件においては、訴訟係属中に、IRS の上記見解を表した財務省規則 §301. 6501(e)-1 (2009年に暫定規則として発行され、2010年に最終規則となったもの) が発行されたことから、当該規則の有効性等が問題となった。具体的には、納税者は、事前の告知コメント手続を経ない暫定規則は、事前の告知コメント手続を求める APA の規定に違反するものである旨主張した。被告政府は、I.R.C §7805(e)(1) は、米国財務省に暫定規則を発行する権限を与えているから、納税者のかかる主張には理由がないと反論した。残念ながら連邦最高裁は、⁽³⁰⁾先例拘束の法理に従い、問題となる財務省規則は先例である Colony 判決に拘束されるとして納税者の主張を認めた原審の判断を維持したため、告知コメント手続を経ない暫定規則の有効性の問題については判断を示さなかった。

この点、I.R.C §7805(e) は APA の告知コメント手続を経ない暫定規則を発行することを認めるものであるとする見解については批判が多い。例えば、Asimow は、I.R.C §7805(e) は、事後の告知コメント手続のみを実施する暫定規則としての立法的規則の発行を認めることを意図したものであるという議論もなし得るが、かかる議論には賛同できないとする。⁽³¹⁾その理由として、Asimow は、APA §559が、明示の定めがある場合を除き、後続の法規は APA の規則制定手続に取って代わる、あるいは同手続を修正するものと解してはならないと規定しているところ、I.R.C §7805(e) の規定及びその立法史は、I.R.C §7805(e) が APA の規則制定手続に取って代わる、あるいは同手続を修正するものであることを何ら明示していないことを挙げる。⁽³²⁾加えて、Asimow は、I.R.C §7805(e) の立法史は不明瞭な点があるものの、議会は、規則が、長期間、暫定規則の形式のまま存続することを懸念するとともに、暫定規則に対して事後のコメントを求める慣習を法典化することを望んでいたものであり、それ以上に何かを得ようとしていたことを窺わせる資料はないことを理由に、I.R.C §7805(e) は、解釈的規則や規則発行前に告知手続を実施しない「正当な理由」が存在するなど APA が定める事前の告知コメント手続が求められない状況においてのみ適用されるものであると指摘する。⁽³³⁾

Hickman も、I.R.C §7805(e) は、①暫定規則を発行する場合には、これと同時に、対応する規則案を発行しなければならないこと及び②暫定規則の有効期限は3年であるから、発行後、存続させたい暫定規則を最終規則化するためには、告知コメント手続を完遂しなければならないことを定めるものであると指摘した上で、APA の規則制定手続を遵守しない理由として I.R.C §7805(e) の文言に依拠することは誤りであるとする。⁽³⁴⁾ Hickman は、Home Concrete 事件における IRS の上記主張とは異なり、I.R.C §7805(e) は米国財務省等の権限を制限する（APA §553が定める規則制定手続を加重する）⁽³⁵⁾ものであると理解しているのである。

これらの見解を踏まえると、I.R.C §7805(e) ⁽³⁶⁾について、APA の告知コメント手続を経ない暫定規則を発行する根拠規定であると理解する見解には賛同し難いこととなる。規則制定手続における透明性、説明責任、公衆参加及び公正という目標を実現するために、APA §553は行政機関が法的効力及び効果を有する規則を採用する際の一連の手続を定めていること、⁽³⁷⁾かつ、I.R.C §7805(e) は APA の規則制定手続に取って代わる、あるいは同手続を修正するものであること（APA §559）を明示していないことからすれば、I.R.C §7805(e) は、APA §553(b) に規定する「正当な理由」がある場合に限り、告知コメント手続を経ない暫定規則の発行が許容されることを前提とするものと解すべきであろう。そうすると、I.R.C §7805(e) の規定の意義は、暫定規則について、発行と同時に規則案を告示し、事後の告知コメント手続を実施させ、かつ、その有効期限を3年に限定することにある、要言すれば、米国財務省等の権限を制限することにあるという見方もなし得よう。

④ 事後の告知コメント手続により、事前の告知コメント手続を経ない瑕疵が治癒されるとする見解

Home Concrete 事件において、政府は、上記③の主張のほか、問題となる規則は、事後の告知コメント手続を経て最終規則に取って代わられており、既にかかる最終規則が効力を発しているから、暫定規則の有効性という問題は本件の解決とはもはや無関係である旨主張した。いわば、事後の告知コメ

ント手続により、事前の告知コメント手続を経ない瑕疵が治癒されるという主張である。

残念ながら、連邦最高裁はこの点についても判断を示さなかったものの、Hickman は、同事件の裁判所に提出した第三者意見書において、事前の告知コメント手続を実施していないという手続的瑕疵は、事後の告知コメント手続によって治癒されないという理由で後続の最終規則までも無効とすることに積極・消極の両裁判例があることを指摘する。その上で、仮に裁判所が、暫定規則の使用を完全に認めてしまうならば、行政機関は、事前の告知コメント手続を実施せずに、利害関係者を数か月間ないし数年間も法的に拘束する権限を得ることとなり、APA §553を制定した議会の目的に悖ることとなるという見解を示している。⁽³⁸⁾

事前に告知コメント手続を行うからこそ、APA が目的とする利害関係者の権利保護に資するものであることを考慮すれば、事後の告知コメント手続を実施しさえすれば、事前の告知コメント手続を経ない瑕疵が治癒されるというような見解に同調することはできない。この点については、Hickman の上記見解の方がより説得的であると思われる。

以上、①ないし④の見解を検討した限り、APA との関係上、告知コメント手続を経ずに暫定規則を発行することが認められるのは、APA §553(b)(3)(B)に規定する告知手続を経ない「正当な理由」が存在する場合に限定されると考える。そして、ここでいう「正当な理由」には緊迫性・具体性の強い限られたもののみが該当し、「暫定規則」＝「告知コメント手続を経ない正当な理由がある」と一律に取り扱うことはできず、また、単に、行政機関が、ガイダンスの提供又は執行の簡便化のために、即座に効力を発生する規則の適用を望むというだけでは「正当な理由」には該当しないと考える。

5 暫定規則に対する敬讓問題

上記 4 ①で触れたとおり、Mayo 判決は、財務省規則について、個別的授權規則又は一般的授權規則の区別に関係なく Chevron 敬讓が認められ得る

ことを明らかにした。他方、同判決は、Mayo 事件において米国財務省が告知コメント手続に付した後に初めて、財務省規則を発行したことは、かかる規則が Chevron 敬譲に値するという「重要な」サインとして先例において認識されている考慮要素であるとか、あるいは行政機関が規則を発行するために完全な告知コメント手続を利用している場合には Chevron 判決において示された敬譲の基準が適切な審査基準を提供する旨判示している。⁽³⁹⁾ かかる判示は、規則に対して与えられる敬譲の程度という文脈において、告知コメント手続に非常に重要な役割を与えたものと解し得る一方、同手続の実施の有無は Chevron 敬譲が適用されるか否かという問題を決定付けるものではないという先例（Mead 判決）⁽⁴⁰⁾ の判断を確認したものであるという見方もなし得るものである。ここから、暫定規則のような、規則発行前の告知コメント手続を経ないで発行される財務省規則は、裁判所において、同手続を経ないこととの関連でどの程度の敬譲が与えられるのであろうかという素朴な疑問が湧出される。

この点、暫定規則が個別的又は一般的授權規則のいずれに該当するにせよ、法定の告知コメント手続を経ない暫定規則に対して Chevron 敬譲は認められないという見解がある。

例えば、Hickman は、Home Concrete 事件の裁判所に提出した第三者意見書において、同事件で問題となっている事項の一つに、手続的遵守と Chevron 敬譲の関係があることを指摘する。すなわち、仮に裁判所の結論が、問題となる暫定規則又は最終規則は実体的にその根拠法規たる I.R.C § 6501(e) の許容し得る解釈であるという方向に向かうとしても、議会が課した告知コメント手続を遵守しない規則に対しても Chevron 敬譲が適用されるとは必ずしも限らない。一般に、裁判所は、同手続を遵守せずに発行された規則への Chevron 敬譲の適用を否定しようとはしないものの、Chevron 判決の第二段階審査を APA の遵守問題とリンクさせる傾向にある。⁽⁴¹⁾ Home Concrete 事件においても、裁判所は、APA の告知コメント手続を遵守せずに制定された規則は Chevron 判決の第二段階審査を通過できないことを

理由に、財務省規則 §301. 6501(e)-1に対して Chevron 敬讓は与えられない、と判断すべきである。以上が、Hickman の見解である。⁽⁴²⁾

かかる見解は、裁判所が、①問題となる規則が制定法の許容し得る（合理的な）解釈であるか否かという Chevron 判決の第二段階審査と②審査裁判所は、行政機関の行為が「恣意的・専断的、裁量の濫用、その他法に従っていない」場合には、これを無効としなければならないという APA §706(2)(A) の規定する恣意的・専断的テストとは、内容的に同一のものであると捉えていることを指摘するものである。すなわち、Hickman は、議会によって義務付けられた告知コメント手続を遵守しないことは「法に従っていない」ことになることが明らかであるから、APA の告知コメント手続を遵守していない暫定規則又は最終規則に対して Chevron 敬讓は与えられるべきではないと主張しているのである（ただし、連邦最高裁は、かかる Hickman の上記見解に対する判断を示していない。⁽⁴³⁾）。

なるほど、Mayo 判決は、Chevron 判決の第二段階審査に際し、「恣意的又は専断的若しくは明らかに法規に反する（arbitrary, capricious, or manifestly contrary to the statute）」ものでない限り、行政規則を反故にすることはできない旨判示している。⁽⁴⁴⁾直接的に引用こそしていないものの、Mayo 判決が用いている上記文言は、行政機関の行為が「恣意的・専断的、裁量の濫用、その他法に従っていない（arbitrary, capricious, an abuse of discretion, or otherwise not in accordance with law）」場合には、審査裁判所は、当該行政行為を違法ないし無効とする APA §706(2)(A) とおおむね同一のものであるから、Mayo 判決の上記判示は APA §706(2)(A) の恣意的・専断的テストを意識したものであると解することが自然であると考えられる。このことは、Mayo 判決が引用している先例からも裏付けられよう。⁽⁴⁵⁾また、Chevron 判決は、立法的規則であっても、それが恣意的・専断的又は明らかに法規に反する場合には、支配的な重要性、すなわち高度の司法敬讓が認められないことに言及していた点も看過できまい。⁽⁴⁶⁾さらに、連邦最高裁⁽⁴⁷⁾は、Mayo 判決後において同判決を引用して、Chevron 判決の第二段階審査

と APA §706(2)(A) の恣意的・専断的テストを同等のものとして取り扱っていることも、Hickman の上記見解の妥当性を支える補強材料となり得よう。

したがって、Hickman の上記見解は妥当であると思われ、このことに上記 4 の検証結果を併せ考慮すると、暫定規則は、Chevron 敬譲のような高い司法敬譲を認められないリスクを包蔵していると考ええる。

6 暫定規則の有用性

上記 4 における考察が正しいとすれば、APA との関係上、暫定規則が有効なものであることを当然の前提とすることには不安があると評価せざるを得ない。⁽⁴⁸⁾ この点は、Asimow が、規則発行後に告知コメント手続を経る暫定規則は、規則発行前の告知コメント手続の実施を要請する APA に反するから、裁判所によって無効とされ得るし、暫定規則に代わって発行される最終規則についても、裁判所によって暫定規則発行後の告知コメント手続は不十分なものであると取り扱われ得るから、現状では、暫定規則及びこれに代わって発行される最終規則の有効性は多くの点で疑問を残すものであると指摘するところである。⁽⁴⁹⁾

また、上記 5 における考察が正しいとすれば、今後、裁判所は、暫定規則に対して Chevron 敬譲を認めないという判断を下すことも予想されるし、米国財務省等が、新しい法規をどのように解釈・適用して、執行するかについてのガイダンスを即座に公表することが納税者の予測可能性に資する面があるとしても、その手段として暫定規則を用いることは、かかる予測が将来的に裏切られる可能性を内包するものであることは否定できない。そして、今後、裁判所は、Mayo 判決が租税法領域においても APA の規定に基づく審査が行われることを明らかにしたことを受けて、米国財務省等が APA の定める手続を遵守しているか否かという点の検討に、より傾注することが想定される。そうであれば、暫定規則の APA 違反という疑惑が裁判所によってクローズアップされる可能性も否めない。⁽⁵⁰⁾ かような不安要素の存在に思いを致せば、暫定規則を用いた場合の法的安定性や予測可能性は必ずしも確保

されず、米国財務省等にとっても、また納税者にとっても、その有用性は低下せざるを得ない考える。

かように、暫定規則と APA の関係や暫定規則と司法敬讓の関係はいまだ明らかになっていない点があるばかりか、暫定規則は、APA の定める手続に違反するものとして、裁判所によって無効とされ得る、あるいは Chevron 敬讓のような高い司法敬讓が与えられない可能性は否めず、米国租税法領域における暫定規則の有用性に対して高い評価を与えることは現時点では保留せざるを得ない考える。

結びに代えて

本稿では、米国財務省等が発行する暫定規則を巡る議論を概観した。筆者は、当初、米国においては、法定の告知コメント手続を遵守せずに発行された規則は裁判所によって違法ないし無効とされ得るところ（なお、筆者は、わが国のパブリック・コメント制度も米国のように所定の手続を遵守せずに制定された命令等については法的効力を認めないなどといった担保措置の導入を検討すべきであると考えてる。）、暫定規則が、告知コメント手続を経ずに発行されるものであるにもかかわらず、裁判所によって有効なものであると認められ、その法的効力が認められるのであれば、その迅速性・簡便性という暫定規則の長所と相俟って、暫定規則の有用性を評価し得るのではないかと漠然と考えていた。

しかしながら、第3章の4で考察したとおり、暫定規則が事前の告知コメント手続を経ずに発行されることが認められるのは、同手続を経ないことについて個別具体性のある「正当な理由」(APA §553(b)(3)(B))が存在する場合に限られると解されるから、結局、暫定規則の利用場面は限定的であるといわざるを得ないし、「正当な理由」の存在が認められない場合には、暫定規則は裁判所によってその有効性を否定される可能性があるばかりか、同章の5で考察したとおり、裁判所によって高い司法敬讓が与えられない可能性もあることを考慮すると、米国租税法領域における暫定規則の有用性に対し

て高い評価を与えることは現時点では保留せざるを得ないという結論に至った。

ただし、I.R.C §7805(e) の規定に対しては一定の評価を与えることが可能であるかもしれない。すなわち、Hickman の見解を前提とすれば、I.R.C §7805(e) の規定の意義は、暫定規則について、発行と同時に規則案を告示し、事後の告知コメント手続を実施させ、かつ、その有効期限を3年に限定する点にあることになるから、同規定は、米国財務省等の権限を制限するものであるという見方もなし得よう。さらにいえば、同規定は、暫定規則の利用についてかかる制限を課すことによって、規則制定手続における透明性、説明責任、公衆参加及び公正の確保という APA §553 の規定の趣旨と簡易・迅速な規則発行の要請とを調和する役目を果たしていると評価することが可能であると考ええる。かような文脈においては、米国の議論を事情や法制度の異なるわが国に持ち込むことの難しさはあるとしても、わが国パブリック・コメント制度について、手続的迅速性・簡便性に配慮しながら行政手続法39条4項2号により同制度の適用が除外されることとなる命令等の範囲を縮小することを盛り込んだ新たな制度設計を試みる際に参考とすべき手がかりが、米国における暫定規則と APA を巡る議論から得られる可能性も皆無ではない⁽⁵¹⁾と考える。

(1) 泉絢也「租税法領域におけるパブリック・コメント制度（意見公募手続制度）の意義と展望」国土館法研論集14号25頁以下（2013年）。

(2) パブリック・コメント制度について、電子政府の総合窓口（e-Gov）のホームページ（http://www.e-gov.go.jp/help/about_pb.html）においては、「国の行政機関は、政策を実施していく上で、さまざまな政令や省令等を定めます。これら政令や省令等を決めようとする際に、あらかじめその案を公表し、広く国民の皆様から意見、情報を募集する手続が、パブリックコメント制度（Public Comment, 意見公募手続）です。」と説明されている（平成25年10月1日訪問）。

(3) 命令等とは、内閣又は行政機関が定める次に掲げるものをいう（行手2八）。

- ① 法律に基づく命令（処分の要件を定める告示を含む。）又は規則
- ② 審査基準（申請により求められた許認可等をするかどうかをその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準）

- ③ 処分基準（不利益処分をするかどうか又はどのような不利益処分とするかについてその法令の定めに従って判断するために必要とされる基準）
- ④ 行政指導指針（同一の行政目的を実現するため一定の条件に該当する複数の者に対し行政指導をしようとするときにこれらの行政指導に共通してその内容となるべき事項）
- (4) 泉・前掲注1、28頁以下。
- (5) 泉・前掲注1、31頁以下。
- (6) APAにおける「規則 (rules)」とは、法又は政策を実行、解釈又は規定し、あるいは組織、手続又は実施上の要件を定めることを目的とした行政機関の言明の全部又は一部であって、一般的又は特定の事項に適用され、かつ、将来的な効力を有するものをいい（APA §551(4)）、かかる規則の制定、改正又は廃止に関する行政機関の手続を「規則制定 (rule making)」という（APA §551(5)）。
- (7) ただし、現実にはかかる手続を要求する法律は多くないといわれている（常岡孝好『パブリック・コメントと参加権』120頁以下（弘文堂、2006年）。*See also* RICHARD J. PIERCE, JR., *ADMINISTRATIVE LAW TREATISE* 558 (5th ed. 2010)）。
- (8) *See* JOHN H. REESE & RICHARD H. SEAMON, *ADMINISTRATIVE LAW: PRINCIPLES AND PRACTICE* 192 (2d ed. 2003)。
- (9) 以下の記述について、*See* ERNEST GELLHORN & RONALD M. LEVIN, *ADMINISTRATIVE LAW AND PROCESS IN A NUTSHELL* 312-316 (5th ed. 2006)。なお、第3版の邦訳として、E. ゲルホーン／R. レヴィン〔大浜啓吉＝常岡孝好訳〕『現代アメリカ行政法』234頁以下（木鐸社、1996年）参照。なお、APA自体は告知コメント手続が要求される規則を「立法的規則 (legislative rules)」と名付けていないものの、同手続が要求されない「解釈的規則 (interpretative rules)」との区別が強調され、法的効力を有するという意味合いで「立法的規則」という名称が使用されることが通例である。*See* Kristin E. Hickman, *The Need for Mead: Rejecting Tax Exceptionalism in Judicial Deference*, 90 MINN. L. REV. 1537, 1543 (2006)。
- (10) CAMILLA E. WATSON & BROOKES D. BILLMAN, JR., *FEDERAL TAX PRACTICE AND PROCEDURE* 10 (2d ed 2011)。
- (11) *See* LEANDRA LEDERMAN & STEPHEN W. MAZZA, *TAX CONTROVERSIES: PRACTICE AND PROCEDURE* § 2.02 at 31 (3d ed. 2008); 手続的規則 § 601, 601(a)。なお、財務省規則とIRSとの関係について、*See also* Mitchell Rogovin & Donald L. Korb, *The Four R's Revisited: Regulations, Rulings, Reliance and Retroactivity in the 21st Century: A View from Within*, 46 DUQ. L. REV. 323, 326 n.4 (2008); Kristin E. Hickman, *Coloring Outside the Lines: Examining Treasury's (Lack of) Compliance with Administrative Procedure Act Rulemaking Requirements*, 82 NOTRE DAME L. REV. 1727, 1729 n.6 (2007)。
- (12) *See, e. g.,* MICHAEL I. SALTZMAN, *IRS PRACTICE AND PROCEDURE* ¶ 3.02(3)(a)-(b) (Rev. 2d ed. 2003);

- Hickman, *supra* note 9, at 1545; Kristin E. Hickman, *Agency-Specific Precedents: Rational Ignorance or Deliberate Strategy?*, 89 TEX. L. REV. SEE ALSO 89, 92 (2011); Richard Levy & Robert L. Glicksman, *Agency-Specific Precedents*, 89 TEX. L. REV. 499, 520 (2011). また、一般的授權規則は法的効力を有しないとする見解として、Ellsworth C. Alvord, *Treasury Regulations and the Wilshire Oil Case*, 40 COLUM. L. REV. 252,260-261 (1940); Stanley S. Surrey, *The Scope and Effect of Treasury Regulations Under the Income, Estate and Gift Tax*, 88 U. PENN. L. REV. 556, 557-58 (1940) がある。なお、「一般的授權規則＝解釈的規則」という共通認識が形成されたことについて、Surrey のような学説の影響が原因であることを指摘する見解として、Thomas W. Merrill & Kathryn T. Watts, *Agency Rules with the Force of Law: The Original Convention*, 116 HARV. L. REV. 467, 574 (2002) がある。
- (13) See WATSON & BILLMAN, JR., *supra* note 10, at 10-12; Jeremiah Corder, IRS Official Explains, Defends Rulemaking Process, TAX NOTES, March 5, 2012, 1229.
- (14) Hickman, *supra* note (11), at 1797.
- (15) See Michael Asimow, *Public Participation in the Adoption of Temporary Tax Regulations*, 44 TAX LAWYER 343, 343 (1991).
- (16) 筑紫圭一「アメリカ合衆国における行政解釈に対する敬讓型司法審査（上）—Chevron 原則の意義とその運用—」上法48巻1号114頁（2004年）。なお、敬讓問題については、とりわけ Chevron 判決（Chevron U. S. A. Inc. v. Natural Resources Defense Council, Inc., 467 U. S. 837 (1984)）が示した行政解釈に対する司法審査の基準を通じて認められる行政解釈に対する高い司法敬讓（以下「Chevron 敬讓」という。）を得ることができるか否かという点が議論の中心に据えられよう。同判決は、行政機関の制定法解釈（行政解釈）に対する司法審査の方法について有名な二段階審査を説示し、行政解釈に対する高い司法敬讓を認めたものである。二段階審査の内容は、裁判所は、①議会が、争点となっているまさにその問題を直接的に取り扱っており、かかる問題に対する議会意図が明白であるならば、その議会意図に沿った効果を認める（第一段階審査）、②①において議会意図が不明確であれば、行政解釈が制定法の許容し得る解釈である限り、その行政解釈に敬讓を与える（第二段階審査）、というものである。
- (17) See e. g. E. Norman Peterson Marital Trust v. Commissioner, 78 F.3d 795 (2d Cir. 1996) ; Cinema '84 v. Commissioner, 294 F. 3d 432, 438 (2d Cir. 2002).
- (18) Beard v. Commissioner, 633 F. 3d 616, 623 (7th Cir. 2011) は、傍論であるが、告知コメント手続の実施の有無は Chevron 敬讓を認めるか否かの決め手にはならないことを確認した上で、問題となる暫定規則は Chevron 敬讓に値することを認めた。
- (19) See Patrick J. Smith, *Life After Mayo: Silver Linings*, TAX NOTES, June 20, 1262-1264 (2011).
- (20) Mayo Foundation for Medical Education and Research v. United States, 131 S.

- Ct. 704 (2011). なお、Mayo 判決については、瀧圭吾「Mayo Foundation for Medical Education and Research et al. v. United States, 131 S.Ct. 704 (2011)」米法2011- 2、582頁以下（2012年）、泉絢也「租税行政法領域における米国 Mayo 判決の意義と影響—我が国パブリック・コメント制度の発展の手掛かりとして—」税務事例45巻3号35頁以下（2013年）参照。
- (21) 131 S. Ct. at 713-714. なお、Chevron 判決については、前掲注16参照。
- (22) Chevron 判決は、「立法的規則は、それが恣意的・専断的又は明らかに法規に反するものでない限り、支配的な重要性が与えられる。」とした上で、特定の問題についての行政機関に対する立法的規則の制定権限の委任が黙示的な場合があることを指摘し、かかる黙示的な委任の場合でさえ、「裁判所は、制定法の規定に関する自身の解釈をもって、行政官の合理的解釈に代置することができない。」と判示している（467 U. S. at 844）。
- (23) Brief of Amicus Curiae Professor Kristin E. Hickman in Support of Respondents, United States v. Home Concrete & Supply, LLC, 132 S. Ct. 1836 (U. S. 2012), at 22.
- (24) See Smith, *supra* note 19, at 1263; Hickman, *supra* note 23, at 22-24.
- (25) U. S. DEP'T OF JUSTICE, ATTORNEY GENERAL'S MANUAL ON ADMINISTRATIVE PROCEDURE ACT 30-31 (1947). なお、邦訳は、法務府法制意見第四局『米国行政手続法解説』〔法務資料第319号〕28頁以下（法務府法制意見第四局、1952年）による。
- (26) Asimow, *supra* note 15, at 348.
- (27) *Id.* at 348-349; Michael Asimow, *Interim-Final Rules: Making Haste Slowly*, 51 ADMIN. L. REV. 703,721 (1999).
- (28) なお、かかる「正当な理由」に関して考察する邦語文献として、荏原明則「行政機関による規則制定の諸問題（一）～（四）—アメリカにおける Rule Making を中心として—」神戸学院法学12巻1号1頁以下、3号99頁以下（1981年）、4号69頁以下、13巻2号35頁以下（1982年）、西鳥羽和明「規則の種類と非正式手続の適用除外—アメリカ行政法における規則制定の現代的展開（2）—」早稲田政治公法研究19号149頁以下（1986年）参照。
- (29) The Colony, Inc. v. Commissioner, 357 U. S. 28 (1958).
- (30) United States v. Home Concrete & Supply, LLC, 132 S. Ct. 1836 (2012).
- (31) Asimow, *supra* note 15, at 363.
- (32) *Id.* at 363.
- (33) *Id.* at 363-364.
- (34) Hickman, *supra* note 23, at 14.
- (35) *Id.* at 16. Hickman は、I.R.C §7805(e) の規定が APA の規則制定手続要件を免除するものと解してはならないとする自身の見解は、同規定の立法史とも整合的であるとす。すなわち、I.R.C §7805(e) は納税者権利章典の一部として1988年に制定された

ものであるが、議会が同規定を採用したのは、主として、米国財務省が、これまで発行された多数の暫定規則について、告知コメント手続を実施して、最終規則化するのはいつか、あるいは最終規則化するかどうかという点に関し、何らの意向も示さずに放置していることを懸念してのことであったと述べる。議会は、米国財務省が告知コメント手続を回避することをやめることを望み、そして、大部分の財務省規則は解釈的規則として同手続の適用が除外されるという米国財務省の見解を検証することなしに受け止めた上で、租税の文脈において解釈的規則に該当することによって同手続の適用が除外されることを排除又は制限するような用語を考慮して、I.R.C §7805(e)を制定したものであるから、同規定は、規則制定に際し、告知コメント手続を免除するものではなく、逆に手続を加重するものであると捉えるのである。Hickman, *supra* note 23, at 17-18

- (36) See also Irving Salem et al., *ABA Section of Taxation Report of the Task Force on Judicial Deference*, 57 TAX LAWYER 717 (2004); Patrick J. Smith, *What We Didn't Learn From Home Concrete*, TAX NOTES, June 25, 1631 (2012).
- (37) Hickman, *supra* note 23, at 6.
- (38) *Id.* at 26-29.
- (39) 131 S. Ct. at 714.
- (40) United States v. Mead Corporation, 533 U.S. 218 (2001).
- (41) 前掲注16参照。
- (42) Hickman, *supra* note 23, at 5.
- (43) *Id.* at 34-35.
- (44) 131 S. Ct. at 711 (quoting Household Credit Services, Inc. et al. v. Sharon R. Pfennig, 541 U. S. 232, 242 (2004)).
- (45) See, e. g., Household Credit Services, Inc. et al. v. Sharon R. Pfennig, 541 U. S. 232, 242 (2004) (quoting United States v. Mead Corporation, 533 U. S. 218, 227 (2001)) ; United States v. Mead Corporation, 533 U. S. 218, 227 (2001) (citing United States v. Allan Wayne Morton, 467 U. S. 822, 834 (1984); APA §706(2)(A), (D)).
- (46) 467 U. S. at 843-844.
- (47) Joel Judulang v. Eric H. Holder, Jr., 132 S. Ct. 476, 484 (2011).
- (48) 司法省の担当者は、Mayo 判決後においても、暫定規則が Chevron 敬讓に値するという主張を維持するという見解を表明しており、APA との関係において暫定規則が有効に存続し得ることを前提とした主張を堅持するようである。See Marie Sapirie, *DOJ Won't Push Chevron Deference for Revenue Rulings*, TAX NOTES, May 16, 2011, 674.
- (49) Asimow, *supra* note 15, at 369-370.
- (50) See David J. Shakow, *Who's Afraid of the APA?*, TAX NOTES, February 13, 833 (2012).
- (51) ただし、暫定規則に対して提出されるコメントについて、Asimow は、一旦行政

機関が最終的な決断を下し、かかる規則が効力を発したならば、行政機関の職員は、ドラスティックな変更を提案するコメントに応答して、実体的な変更をしようと思うことはないし、かかる規則の執行に携わる職員を変更後の規則に即して再研修することは避けたいから、暫定規則と同時に発行された規則案に対して提出されたコメントに対する職員の応答態度は保守的なものとなり、もっとも説得力のある（又はもっとも取るに足らない）コメント以外は採用しないであろうことを指摘している点は興味深い。Asimow, *supra* note 15, at 366-368. See also Hickman, *supra* note (11), at 1801; Leandra Lederman, *the Fight over "Fighting Regs" and Judicial Deference in Tax Litigation*, 92 BOSTON U. L. REV. 643, 663 (2012); Jonathan Olsen, *The Unique Case of Treasury Regulations Issued to Prevent Abuse*, 4 COLUM. J. TAX L. 174, 190-191 (2013).